

УДК 657 : 336.2 : 347

**ИЗМЕНЕНИЕ УСТАВНОГО ФОНДА ХОЗЯЙСТВЕННОГО ОБЩЕСТВА:
АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ РЕГИСТРАЦИИ, УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Коротаев С.Л., д-р. экон. наук, профессор партнер ЗАО «АудитКонсульт», аудитор,

Аннотация. В статье рассматриваются актуальные вопросы учета и налогообложения операций, связанных с изменением по решению участников хозяйственного общества размера уставного фонда этого общества и величины вкладов его участников в случаях, когда государственная регистрация этих изменений производится с нарушением установленного законодательством порядка.

Ключевые слова: хозяйственное общество, устав, уставный фонд, регистрация изменений, вклады в уставный фонд, бухгалтерский учет, налогообложение.

Введение. В ходе проверки хозяйствующих субъектов встречаются случаи, когда эти субъекты, изменив размер своего уставного капитала, не осуществляют предусмотренную законодательством регистрацию изменений в органах государственной регистрации. В этой связи как у проверяющих, так и у проверяемых закономерно возникают вопросы по процедуре регистрации таких изменений и о возможности применения к нарушителям порядка регистрации финансовых и административных санкций.

Основная часть. Рассмотрим некоторые из таких вопросов применительно к следующей конкретной ситуации.

Ситуация. Участники хозяйственного общества (ООО) (2 физических лица с долями в уставном фонде ООО, равными 50 %) приняли решение об увеличении уставного фонда общества на 2 тыс. руб.

Во исполнение принятого решения каждый из участников внес в январе 2019 г. по 1 тыс. руб. в кассу предприятия (в платеже указана цель внесения средств – увеличение уставного фонда).

По состоянию на конец 2019 г. изменения в устав ООО в связи с изменением величины уставного фонда в регистрирующий орган, как это предусмотрено законодательством, не были предоставлены.

1) Когда и каким образом должны отражаться в учете ООО операции, связанные с увеличением уставного фонда общества: до или после государственной регистрации изменений в устав ООО?

2) Какой документ является основанием для отражения в учете операций, связанных с увеличением размера уставного фонда: свидетельство о регистрации изменений в уставный фонд или же решение общего собрания общества об увеличении уставного фонда?

3) Не будут ли при отсутствии государственной регистрации изменений в устав ООО внесенные участниками суммы рассматриваться как безвозмездно полученные средства либо как кредиторская задолженность ООО перед участниками, которая по истечении сроков исковой давности должна признаваться для целей налогообложения внереализационным доходом?

4) Какую ответственность несут субъекты хозяйствования за невнесение изменений в уставный фонд? Кто конкретно несет такую ответственность?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, обратимся, прежде всего, к нормам действующего законодательства.

ФОРМИРОВАНИЕ УСТАВНОГО ФОНДА, ВНЕСЕНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ В УСТАВ И ИХ ГОСУДАРСТВЕННАЯ РЕГИСТРАЦИЯ

Решение об увеличении уставного фонда ООО за счет внесения дополнительных вкладов одним или несколькими участниками общества или третьими лицами принимается всеми участниками общества **единогласно** на основании заявления одного или нескольких участников либо заявлений третьих лиц. В заявлении должны быть указаны размер вклада и состав вносимого в уставный фонд имущества, порядок и срок его внесения, а также размер доли, которую один или несколько участников общества либо третье лицо хотели бы иметь в уставном фонде этого общества.

Одновременно с решением об увеличении уставного фонда ООО на основании заявления одного или нескольких участников либо заявлений третьих лиц общим собранием участников этого общества должно быть принято решение о внесении в устав ООО изменений, связанных с

увеличением его уставного фонда, изменением состава участников и размеров долей иных участников общества (ч. 6, 7 ст. 105 Закона Республики Беларусь от 09.12.1992 N 2020-XII «О хозяйственных обществах» - далее Закон о хозобществах [1]).

Изменения и (или) дополнения, вносимые в устав хозобщества, подлежат государственной регистрации в порядке, установленном законодательными актами, и приобретают силу для третьих лиц с момента этой регистрации, если иное не установлено законодательными актами (ч. 5 ст. 14 Закона о хозобществах).

Аналогичная норма предусмотрена и п. 3 ст. 48 Гражданского кодекса (далее – ГК) [2]: изменения учредительных документов приобретают силу для третьих лиц с момента их государственной регистрации, а в случаях, установленных законодательными актами, - с момента уведомления органа, осуществляющего государственную регистрацию, о таких изменениях. Однако юридические лица и их учредители (участники) не вправе ссылаться на отсутствие регистрации таких изменений в отношениях с третьими лицами, действовавшими с учетом этих изменений.

Обратим внимание, что и в ч. 5 ст. 14 Закона о хозобществах, и в п. 3 ст. 48 ГК определено, что изменения в учредительные документы имеют силу после их государственной регистрации исключительно для третьих лиц. При этом само хозобщество, в котором произошли изменения, не упоминается. Это, по нашему мнению, позволяет говорить о том, что для самого общества и его участников такие изменения имеют силу после принятия обществом (общим собранием участников общества) решения об увеличении его уставного фонда (а не после регистрации этих изменений).

Согласно п. 7 Положения о государственной регистрации субъектов хозяйствования, утв. Декретом Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 N 1 «О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования» [3], в случае представления коммерческими организациями в регистрирующий орган документов **для осуществления государственной регистрации изменений** и (или) дополнений в устав, связанных с увеличением размера уставных фондов коммерческих организаций, **уставный фонд** указанных организаций **должен быть сформирован** в размерах, предусмотренных этими изменениями и (или) дополнениями, если иное не установлено законодательными актами.

С учетом данной нормы регистрация изменений в уставный фонд, по нашему мнению, должна производиться после формирования уставного фонда в его новом размере. В этой связи формирование уставного фонда с учетом вносимых в него изменений подлежит отражению в бухгалтерском учете до регистрации этих изменений регистрирующим органом.

Запись, отражающая изменение размера уставного фонда, может быть оформлена организацией путем составления бухгалтерской справки или бухгалтерской справки-расчета, составленной на основании решения общего собрания участников и содержащей все обязательные реквизиты, которые установлены для первичных учетных документов.

Таким образом, в учете ООО на основании решения общего собрания участников об увеличении уставного фонда общества должны производиться следующие бухгалтерские записи, установленные законодательством для отражения операций, связанных с формированием уставного фонда организации (п. 58 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 [4]):

Д-т счета 75 «Расчеты с учредителями» - К-т счета 80 «Уставный капитал» - на сумму увеличения уставного фонда (2 тыс. руб.);

Д-т счета 50 «Касса» - К-т счета 75 «Расчеты с учредителями» - на сумму внесенных участниками дополнительных вкладов в уставный фонд (2 тыс. руб.).

Структурно-логическая схема внесения изменений в устав хозяйственного общества в связи с увеличением его уставного фонда и регистрации таких изменений в регистрирующем органе представлена на рис. 1.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ВКЛАДОВ В УСТАВНЫЙ ФОНД ПРИ ОТСУТСТВИИ РЕГИСТРАЦИИ ИЗМЕНЕНИЙ В УСТАВ

Согласно п. 6 ст. 167 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) [5] денежные средства или имущество, полученные организацией от участников (акционеров) в качестве взносов (вкладов) в ее уставный фонд в размерах, предусмотренных уставом, при определении валовой прибыли организации не учитываются.

Следовательно, денежные средства, полученные ООО от его участников в связи с увеличением уставного фонда ООО и величины вкладов его участников, не должны учитываться при определении валовой прибыли данного общества.

Вместе с тем, некоторые налоговые инспекции [6] признают возможность возникновения внереализационного дохода в отношении денежных средств, внесенных в качестве вклада в уставный фонд, в случае, если соответствующие изменения в устав не были зарегистрированы, а по внесенным участниками суммам, сформировавшим кредиторскую задолженность хозяйственного общества перед этими участниками, истекли сроки исковой давности.

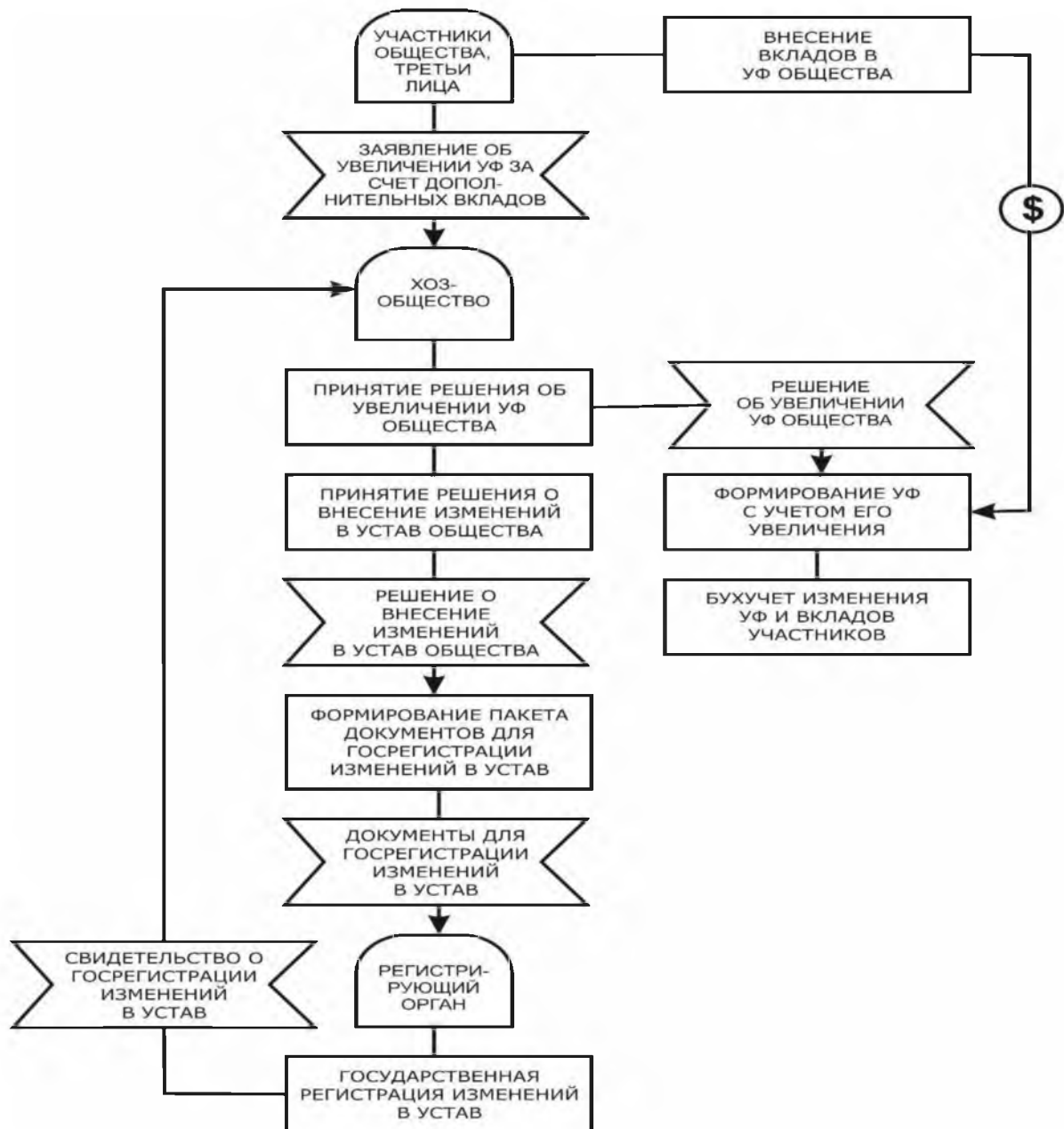


Рис. 1. – Структурно-логическая схема внесения изменений в устав хозяйственного общества в связи с увеличением его уставного фонда и регистрации таких изменений в регистрирующем органе

По нашему мнению, такой подход вызывает определенные сомнения. Как уже отмечалось выше, формирование уставного фонда хозяйственного общества осуществляется до государственной регистрации изменений в устав. Соответственно поступившие от участников в качестве вклада в уставный фонд денежные средства «закрывают» задолженность этих участников перед ООО по их вкладам в уставный фонд. Как результат, кредиторская задолженность ООО перед участниками по внесенным ими суммам не возникает.

Соответственно не возникает и внереализационного дохода по суммам кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности, т.е. подп. 3.9 п. 3 ст. 174 НК к рассматриваемой ситуации, по мнению автора, неприменим и позиция налоговых органов в перспективе требует либо уточнения, либо законодательного закрепления.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕВНЕСЕНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ В УСТАВ

Как уже отмечалось выше, по мнению налоговых органов, при отсутствии регистрации изменений в устав вклады участников в связи с увеличением размера уставного фонда квалифицируются как кредиторская задолженность ООО перед участниками, которая по истечении сроков исковой давности должна признаваться внереализационным доходом со всеми вытекающими из этого налоговыми последствиями.

Как показывает практика, субъектов хозяйствования интересуют и другие виды ответственности за отсутствие регистрации изменений в уставный фонд.

Рассмотрим данный вопрос более подробно.

Условия о размере уставного фонда ООО, а также о размере долей каждого из участников относятся к условиям, которые в обязательном порядке должны быть отражены в уставе ООО (п. 2 ст. 88 ГК, абз. пятый части второй ст. 14 и абз. второй части второй ст. 92 Закона о хозяйществах).

В этой связи изменение вышеуказанных условий, равно как и любых иных условий, которые в обязательном порядке должны содержаться в уставе ООО, влечет за собой необходимость внесения в устав ООО соответствующих изменений и (или) дополнений.

Кроме того, отметим, что в форме заявления о государственной регистрации изменений и (или) дополнений в устав ООО соответствующих организаций (далее – Форма), приведенной в приложении 2 к постановлению Министерства юстиции Республики Беларусь от 27.01.2009 № 8 «О реализации Декрета Президента Республики Беларусь от 16 января 2009 г. № 1» [7], в числе причин внесения изменений и (или) дополнений в устав предусмотрена причина «в связи с изменением размера уставного фонда» (подп. 1.6 п. 1 Формы).

Данное обстоятельство подтверждает необходимость государственной регистрации изменений и (или) дополнений в устав в связи с изменением размера уставного фонда, что подтверждается и специалистами в юриспруденции [8].

Согласно п. 22 Положения о государственной регистрации хозяйственных обществ (за исключением акционерных обществ) обязаны в двухмесячный срок внести в свои уставы изменения и (или) дополнения и представить их для государственной регистрации в случае изменения наименования, смены собственника имущества или изменения состава участников.

Таким образом, Положение о госрегистрации не оговаривает обязанность субъекта хозяйствования вносить в двухмесячный срок в свой устав изменения и (или) дополнения и представлять их для госрегистрации в случае изменения размера уставного фонда.

То есть субъект хозяйствования обязан зарегистрировать в установленном порядке изменения в устав по размеру уставного фонда, однако сроки для такой регистрации и ответственность за непредставление изменений и (или) дополнений в устав для их государственной регистрации Положением о госрегистрации не установлены.

Вместе с тем ответственность за невнесение изменений и дополнений в учредительные документы предусмотрена Кодексом Республики Беларусь об административных правонарушениях (далее - КоАП) [9].

Так, согласно п. 1 ст. 23.64 КоАП невнесение изменений и дополнений в учредительные документы юридического лица руководителем, учредителем, участником, собственником имущества юридического лица, а также другими лицами, которые имеют право давать обязательные для этого юридического лица указания либо иным образом имеют возможность определять его действия, и (или) непредставление учредительных документов для государственной регистрации в случаях и сроки, установленные законодательством, влекут наложение штрафа в размере до пятидесяти базовых величин.

Таким образом, если ООО после формирования уставного фонда в его новом размере не представит изменения и (или) дополнения в устав для их государственной регистрации, к лицам, оговоренным в п. 1 ст. 23.64 КоАП, могут быть применены штрафные санкции в размере до 50 базовых величин.

Заключение. С учетом изложенного, по существу поставленных проблемных вопросов считаем возможным сделать следующие выводы:

1. Государственная регистрация изменений в устав ООО в связи с изменением уставного фонда общества должна производиться после формирования уставного фонда в его новом размере.

2. Основание для осуществления бухгалтерских записей, связанных с увеличением уставного фонда, которое должно сопровождаться внесением изменений и (или) дополнений в устав и их государственной регистрацией, - решение общего собрания участников об увеличении уставного фонда, принятое всеми участниками общества единогласно.

3. Денежные средства, полученные ООО в связи с увеличением вклада в его уставный фонд в размерах, предусмотренных уставом, не учитываются при определении валовой прибыли данного общества и при отсутствии государственной регистрации изменений в устав ООО не могут, с нашей точки зрения, рассматриваться как кредиторская задолженность ООО перед участниками со всеми вытекающими из этого налоговыми последствиями.

Учитывая выявленные нами разногласия между позицией налоговых органов и нормами законодательства, регламентирующими порядок регистрации изменений и (или) дополнений в устав организаций после формирования их уставного фонда в размерах, предусмотренных изменениями, представляется целесообразным организовать дополнительное рассмотрение данного проблемного вопроса с закреплением выработанного решения в законодательном порядке.

4. Сроки для регистрации изменений и (или) дополнений в устав в связи с увеличением уставного фонда и ответственность за непредставление таких изменений и (или) дополнений в устав для их государственной регистрации Положением о госрегистрации не установлены.

5. Невнесение изменений и дополнений в устав в связи с увеличением уставного фонда ООО может повлечь наложение штрафа в размере до пятидесяти базовых величин в отношении лиц, имеющих право давать обязательные для этого ООО указания либо которые иным образом имеют возможность определять его действия.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О хозяйственных обществах : Закон Респ. Беларусь, 09.12.1992, N 2020-XII.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь : Кодекс Респ. Беларусь, 07.12.1998, N 218-3 (ред. от 04.05.2019).
3. Положение о государственной регистрации субъектов хозяйствования : утв. Декретом Президента Респ. Беларусь от 16.01.2009 N 1 «О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования».
4. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 29.06.2011, № 50.
5. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29 декабря 2009 г. N 71-3 (Особенная часть): принят Палатой представителей 11.12.2009 г., одобрен Советом Республики 18.12.2009 г. (в ред. от 30.12.2018).
6. Вопрос-ответ о внереализационном доходе в отношении денежных средств, полученных ОАО в виде вклада в уставный фонд в период между принятием решения об увеличении уставного фонда и государственной регистрацией изменений, внесенных в устав // Налоги Беларуси. – 2019. - № 09 (ИПС КонсультантПлюс : Дата материала 04.03.2019).
7. О реализации Декрета Президента Республики Беларусь от 16 января 2009 г. № 1 : постановление Мин-ва юстиции Респ. Беларусь, 27.01.2009, № 8.
8. Ермоленкова, И.В. Должны ли быть внесены и зарегистрированы изменения в устав ООО ... / ИПС КонсультантПлюс : дата материала 13.10.2011.
9. Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях : Кодекс Респ. Беларусь, 21.04.2003, N 194-3 (ред. от 18.12.2019)..

CHANGING THE AUTHORIZED CAPITAL OF A BUSINESS COMPANY: CURRENT REGISTRATION ISSUES, ACCOUNTING AND TAXATION

Korotaev S.L., partner of JSC «AuditConsult», auditor, doctor of Economics, Professor

Annotation. *The article deals with current issues of accounting and taxation of transactions related to changes in the size of the authorized Fund of the company and the amount of deposits of its participants in cases when the state registration of these changes is made in violation of the procedure established by law.*

Keywords: *business company, Charter, authorized Fund, registration of changes, contributions to the authorized Fund, accounting, taxation.*